

0-779446

На правах рукописи

КОМИССАРОВА Елена Николаевна

**ФИНАНСОВЫЕ И ПРАВОВЫЕ
АСПЕКТЫ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ
В НЕФТЯНОЙ ОТРАСЛИ РОССИИ**

**Специальность 12.00.14 — административное право,
финансовое право, информационное право**

**АВТОРЕФЕРАТ
диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук**



Тюмень -2009

Диссертация выполнена на кафедре государственного и муниципального права Государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Сургутский государственный университет»

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Плесовских Виктор Данилович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Емельянов Александр Сергеевич
кандидат юридических наук, доцент
Передерин Анатолий Васильевич

Ведущая организация: Государственное образовательное
учреждение высшего
профессионального образования
«Южно-Уральский государственный
университет»

Защита состоится 27 ноября 2009 года в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.274.06 при государственном образовательном учреждении высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет» по адресу: 625000, г. Тюмень, ул. Ленина, 38, Зал заседаний ученого совета.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке государственного образовательного учреждения высшего профессионального образования «Тюменский государственный университет»

Автореферат разослан « ____ » _____ 2009 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000643179

Ученый секретарь
диссертационного совета,

доктор юридических наук, профессор

В.Д. Плесовских

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы диссертационного исследования.

Минерально-сырьевой сектор играет важнейшую роль в формировании доходов государственного бюджета и активного платежного баланса страны. В связи с этим чрезвычайно актуальной является проблема построения эффективной системы налогообложения минерально-сырьевого сектора, обеспечивающей как изъятие государством ресурсной ренты, генерируемой при добыче минерального сырья, так и сохранение достаточных стимулов для инвестиций в данный сектор.

Известное всем утверждение, что экономика России держится на добыче и экспорте нефти, совсем не далеко от истины. Действительно, нефтяная отрасль является важнейшей составляющей топливно-энергетического комплекса, где производится почти 13% промышленной продукции страны и обеспечивает около 22% налоговых платежей в федеральный бюджет. Доля ее продукции в общем объеме экспорта составляет более 45%¹.

На протяжении длительного периода времени российское законодательство о налогообложении нефтяной отрасли было нацелено на обеспечение любой ценой должного уровня налоговых поступлений в федеральный бюджет РФ. Правовая эффективность при этом уходила на второй план. Следствием этого стал сложившийся крайне неблагоприятный налоговый климат, препятствующий интенсивному развитию отрасли и повышению ее эффективности, увеличению объемов добычи «черного золота» в стране.

Эффективность функционирования нефтяной отрасли во многом определяется системой налогообложения — системой раздела дохода, формирующегося в данной отрасли. Величина платежей в бюджет базируется на объеме нефти без учета индивидуальных особенностей месторождений, несмотря на то, что экономические показатели нефтедобывающих предприятий сильно различаются в зависимости от горно-геологических и природно-экономических условий и стадии разработки запасов.

¹ Гончаров П.П. Государственное регулирование иностранных инвестиций в РФ: административно-правовой аспект. Дис. ... канд.юрид.наук. Москва, 2003. С. 3.

Актуальность данной работы определяется также высокой ролью нефтяного сектора в экономике России, его значительным влиянием на социально-экономическое развитие страны. Наступивший финансовый кризис еще раз подтвердил актуальность исследования, которая заключалась в совершенствовании правовых основ системы налогообложения нефтяной отрасли.

Нефтяная отрасль — базовая отрасль современной российской экономики, обеспечивающая значительную часть производства валового внутреннего продукта, налоговых и валютных поступлений. Нефтяная промышленность является одним из основных генераторов бюджетных доходов в РФ, обеспечивая до 30% дохода консолидированного бюджета. Нефтяная отрасль является бесспорным лидером российской экономики и центром инвестиционной активности крупнейших отечественных и мировых нефтяных компаний. Открывая большие возможности, деятельность в нефтяном секторе сопряжена с практическими сложностями и налоговыми рисками¹.

Проблема формирования, изъятия и использования доходов рентного характера находятся в настоящее время в центре политических и экономических дискуссий. Современная практика налогообложения исходит, прежде всего, из главного экономического принципа — изъятия в пользу собственника недр рентного дохода от эксплуатации лучших по горно-геологическим, природным и экономико-географическим условиям месторождений. Оптимальные налоговые системы должны выполнять следующие две основные функции: стимулирующую и регулируемую. Первая заключается в том, чтобы стимулировать освоение низкорентабельных месторождение или не прекращать разработку залежей в периоды низких цен на нефть. Регулирующая функция состоит в изъятии сверхдоходов, образующихся при эксплуатации высокоэффективных нефтесыскающих объектов.

При этом вплоть до настоящего времени не решены такие принципиально важные вопросы, как формирование гибких механизмов изъятия доходов рентного характера, регулирование налогооблагаемой базы и др.

¹ Скорых Н.Н. Рентные отношения и платежи в социально-экономическом развитии территории. Дис. ...канд.экон.наук. Новосибирск, 2006. С. 45.

Наибольшую актуальность в настоящее время приобретают исследования, связанные с разработкой конкретных налоговых механизмов, являющихся инструментами изъятия дифференциальной горной ренты в нефтяной отрасли. В последние годы вопрос о дифференциации налога на добычу полезных ископаемых (НДПИ), а также о введении налога на сверхприбыль (НДД) в нефтяной отрасли является широко обсуждаемым в органах исполнительной и законодательной власти РФ.

Таким образом, необходимость решения проблем и разработки теоретических основ и практических рекомендаций по совершенствованию механизма государственного регулирования рентных отношений и эффективного использования, принадлежащих ему рентных доходов, обусловили выбор темы и актуальность настоящего диссертационного исследования.

Степень научной разработанности исследования темы.

Первая попытка разработки специальной налоговой системы в сфере нефтедобывающего комплекса была осуществлена еще в конце 1992 г. Н.А.Волынской и М.К. Клубничкиным, которые принимали участие в подготовке раздела V «Платежи при пользовании недрами» Закона Российской Федерации «О недрах» и законопроекта под названием «О налогообложении в нефтегазодобывающей промышленности». С тех пор эта проблема не утратила актуальности.

В обобщенном виде вопросы налогообложения рассматривались в 1999-2000 гг. в работах С.С.Ежова¹ и А.И.Токарева², которые тогда еще не могли учесть положения Налогового кодекса Российской Федерации, касающиеся нового порядка налогообложения предприятий данной отрасли.

Позже, в 2004 г., большой вклад в развитие налоговой системы внес А.И.Перчик, издав монографию «Налогообложение нефтегазодобычи»³. Данное издание является первым широкомас-

¹ Ежов С.С. Особенности налоговой системы в нефтяном секторе экономики. — М.: Издательство АиБ, 1999.

² Токарев А.Н. Налоговое регулирование нефтегазового сектора: региональные аспекты. — Новосибирск: Изд-во ИЭиОПП СО РАН, 2000.

³ Перчик А.И. Налогообложение нефтегазодобычи. Право.Экономика.-М.: ООО «Нестор Академик Пабlishерз», 2004.

штабным исследованием современной системы налогообложения предприятий нефтяного комплекса.

К настоящему времени российскими учеными проведено немало исследований, посвященных проблемам налоговой политики в нефтяной отрасли. Проблемам рентного налогообложения недропользования (нефтедобычи) посвятили свои труды С.А.Аржаев, В.И.Башун, М.А.Богатырев, А.О.Губин, С.С.Ежов, А.В.Ефимов, Е.А.Землячева, С.А.Кимельман, А.А.Куковинец, Н.С.Майер, Л.А.Николайчук, В.А.Пашкова, А.В.Раков, Н.Н.Скорых, А.Н.Токарев и др.

Вопросы регулирования нефтяного сектора России рассмотрены в работах ученых, Н.Н.Витрика, С.В.Гудкова, А.Г.Коржубаева, Р.А.Курбанова, Л.В.Ларченко, Р.Н.Салиевой, В.В.Сердюкова, М.Ю.Соболева и др.

Большой интерес представляют исследования коллектива ученых Института экономики и организации промышленного производства СО РАН А.Е.Севастьяновой, А.Н.Токарева и др. (под руководством В.А.Крюкова), посвященных правовым и экономическим проблемам развития нефтяного комплекса.

Значительный вклад в развитие благоприятного инвестиционного климата в нефтяную отрасль России внесли труды: Л.И.Абалкина, А.В.Брызгалина, Д.В.Виницкого, И.М.Губкина, Д.С.Львова, К.В.Павловой, С.Г.Пепеляева, Т.А.Поповой, Н.Ю.Титова, А.А.Ухаль и др.

Рассмотрение общих теоретико-правовых проблем осуществлялось с использованием трудов ученых — В.К.Андреева, Г.А.Гаджиева, О.Е.Кутафина, А.В.Малько и др.

Однако финансово-правовые аспекты налоговой политики в нефтяной отрасли России в работах указанных авторов рассматривались фрагментарно.

Объект исследования — финансово-правовые отношения, складывающиеся у государства с нефтяными компаниями в процессе изъятия рентного дохода через налоговые механизмы.

Предмет исследования — нормативно-правовые акты, регулирующие налогообложение в нефтяной отрасли России, практика и проблемы их реализации.

Целью исследования является разработка предложений по совершенствованию системы рентного налогообложения нефтяной отрасли России.

Для достижения указанной цели предусматривается решение следующих задач:

1. Исследовать федеральное законодательство и законодательство субъектов РФ в области правового регулирования нефтяной отрасли;
2. Разработать рекомендации по совершенствованию законодательства в сфере недропользования и эффективного налогообложения деятельности малых и средних нефтедобывающих компаний;
3. Определить основные направления и этапы налоговой политики РФ в налогообложении нефтяной отрасли в условиях финансового кризиса;
4. Проанализировать процесс становления и развития налоговой системы в нефтяной отрасли;
5. Изучить правовые нормы налогового законодательства при налогообложении нефтяного сектора;
6. Изучить зарубежный опыт и действующую практику налогообложения нефтяной отрасли в России;
7. Проанализировать проблемы при налогообложении нефтедобывающих предприятий и выработке мер по их решению;
8. Проанализировать нормы Бюджетного кодекса РФ при распределении бюджетных поступлений от нефтяной отрасли;
9. Выработать предложения по совершенствованию правового регулирования налогообложения отечественных и иностранных инвесторов в нефтяной промышленности;
10. Разработать и обосновать рекомендации по совершенствованию механизма изъятия сверхприбыли в нефтяной отрасли;
11. Внести предложения по совершенствованию налогообложения нефтяных компаний в условиях финансового кризиса.

Теоретическую основу исследования составляют положения теории ренты, результаты исследований отечественных специалистов, посвященные проблемам регулирования рентных отношений в Российской Федерации. В диссертации использованы труды ведущих отечественных и зарубежных ученых, монографические работы по проблемам рентного налогообложения недропользования (нефтедобычи), а также материалы периодической печати.

Методология настоящего исследования включает в себя применение совокупности определенных теоретических принципов, логических приемов и специальных способов познания объекта и предмета исследования, а именно:

общенаучные методы (диалектика, комплексность, изучение явлений в историческом развитии), а также частнонаучные методы исследования (системный, сравнительно-правовой, статистический).

Рассматриваемый временной интервал охватывает период с 1998 по 2009 гг.

Нормативная и эмпирическая основа диссертационного исследования. Правовую основу исследования составили: Конституция Российской Федерации, федеральные законы РФ и законы субъектов РФ, нормативно-правовые акты Президента РФ и Правительства РФ, акты федеральных органов исполнительной власти, нормативно-правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ.

Автором использованы материалы научно-практических конференций, официально опубликованной статистики и расчеты автора, постановления Конституционного Суда РФ, Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ и Верховного Суда РФ, практики федеральных арбитражных судов по рассмотрению правовых споров в нефтяной отрасли России.

Научная новизна исследования обусловлена тем, что она является одной из первых работ, в которой комплексно изучаются теоретические и практические проблемы налогообложения в нефтяной отрасли Российской Федерации на современном этапе.

В диссертации исследуются: основные проблемы системы налогообложения нефтяных компаний РФ; анализируется федеральное законодательство и законодательство субъектов РФ; рассматриваются материалы судебной практики применения норм налогового законодательства при налогообложении нефтяной отрасли; вносятся отдельные предложения по совершенствованию законодательства и толкованию некоторых правовых положений.

На защиту выносятся следующие положения:

1. Для дальнейшего развития российского законодательства в нефтяной отрасли необходимо принятие ФЗ «О развитии и поддержке малых и средних предприятий в нефтяной отрасли России», в котором следует предусмотреть следующие основные положения:

— определить субъекты малого и среднего предпринимательства в нефтяной отрасли России и критерии отнесения к ним;

— определить условия, виды и формы предоставления финансовой поддержки субъектам малого и среднего предпринимательства в нефтяной отрасли России;

— определить формы предоставления участков недр в пользование;

— предусмотреть правовые условия передачи малым и средним компаниям в использование до 30-50% простаивающих низкорентабельных скважин.

2. Основными путями совершенствования налогового законодательства для малых и средних предприятий в нефтяной отрасли должны стать:

— изменения в Налоговый кодекс РФ, позволяющими снизить ставку по налогу на прибыль для малых нефтяных компаний с 20% до 13%;

— введение налоговых каникул по налогу на имущество малым и средним предприятиям на срок до 5-ти лет;

— введение дифференцированной ставки на добычу полезных ископаемых, в зависимости от горно-геологических условий разработки, а также выработанности и рентабельности месторождений;

— отмена НДС (налог на добычу полезных ископаемых) для малых компаний нефтяной отрасли, осуществляющих добычу из мелких месторождений, выработанных на 80% и более.

3. Авторская модель системы налогообложения нефтяной отрасли в условиях финансового кризиса, которая должна включать такие ресурсные налоги, как: дифференцированный НДС, налог на дополнительный доход, платежи на воспроизводство МСБ.

4. Бюджетный кодекс РФ должен предусматривать зачисление в федеральный бюджет 100% доходов от уплаты налога на добычу полезных ископаемых, что даст возможность покрыть федеральные расходы, возникшие в период финансового кризиса. Регионы при такой схеме распределения денежных потоков должны получать субсидии в должном объеме.

5. Авторская модель налогообложения нефтяных компаний при помощи «Налогом на дополнительный доход».

Теоретическая и практическая значимость исследования состоит в том, что разработанные автором теоретические положения, выводы и предложения могут быть использованы в деятельности органов законодательной власти при выработке направлений совершенствования нормативно-правовой базы налогообложения не-

фтяных компаний, в научной и педагогической работе по курсам финансового права, бюджетного права, налогового права, инвестиционного права, в процессе подготовки учебной и методологической литературы.

Апробация результатов исследования.

Основные положения и результаты исследования, теоретические положения, практические предложения и рекомендации были обсуждены на кафедре государственного и муниципального права Сургутского государственного университета и на кафедре конституционного, административного и муниципального права Югорского государственного университета, применялись при проведении занятий по курсу «Финансового права» и «Налогового права», и подготовке соответствующих учебно-методических материалов по данным дисциплинам, докладывались на международных, всероссийских и межрегиональных научных и научно-практических конференциях: «VI Конференция молодых специалистов организаций, осуществляющих виды деятельности, связанной с использованием участками недр на территории ХМАО-Югры» (г. Ханты-Мансийск, 2006 г.), «Всероссийская научно-практическая конференция «Социально-экономические, правовые и культурно-исторические аспекты развития нефтегазового региона» (г. Нижневартовск, 2006 г.), Научно-практическая конференция «Международные юридические чтения» (г. Омск, 2007 г.), Международная научно-практическая конференция «Актуальные проблемы экономического развития регионов России» (г. Абакан, 27-28 октября 2007 г.), Международная научно-практическая конференция аспирантов «Факторы устойчивого развития права, экономики и исторической науки (г. Шадринск, 28 марта 2008 г.), VII Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы Российского права на современном этапе» (г. Пенза, 2008 г.), III Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы в области экономики, юриспруденции, маркетинга, менеджмента» (г. Ижевск, 31 марта 2009 г.).

Положения диссертационного исследования нашли отражение в 37 научных публикациях общим объемом более 13 п.л., в том числе, в 5 журналах рекомендуемых ВАК.

Структура диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, включающих в себя семь параграфов, заключения, библиографического списка использованных источников и приложений.

СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ

Во введении обосновывается актуальность темы диссертационного исследования, степень ее разработанности, определяются объект, предмет, цель и задачи исследования, характеризуется состояние теоретической разработки проблемы, даны характеристики методологической и эмпирической основы исследования, раскрывается научная новизна, теоретическая и практическая значимость исследования, содержатся данные об апробации результатов исследования, сформулированы основные положения, выносимые на защиту.

Первая глава диссертации — **«Нефтяной сектор России: экономическая и правовая характеристика»** — состоит из двух параграфов.

В первом параграфе **«Общая характеристика нефтяной отрасли России»** — кратко дана характеристика нефтяной отрасли, как важнейшей составляющей топливно-энергетического комплекса России, где производится почти 13% промышленной продукции страны и обеспечивает около 22% налоговых платежей в федеральный бюджет РФ. Доля ее продукции в общем объеме экспорта составляет более 45%¹.

Минерально-сырьевой комплекс России обеспечивает около 33% ВВП и 60% доходов федерального бюджета, 70% российского экспорта, часть которого составляет экспорт углеводородного сырья².

В 2008 г. на территории России было добыто 488,5 млн.тонн нефти и конденсата. Впервые за последнее десятилетие произошло сокращение абсолютных объемов добычи — на 0,57%. ООО «Лукойл» за три квартала 2009 г. увеличил добычу нефти на 1,1%, до 14,9 млн.тонн. Остальные нефтяные компании снизили: ТНК-ВР — на 1,6%, до 11 млн.тонн, «Роснефть» — на 2,5%, до 18,2 млн.тонн,

¹ Гончаров П.П. Государственное регулирование иностранных инвестиций в РФ: административно-правовой аспект. Дис. ... канд.юрид.наук. Москва, 2003. — С. 3.

² Бобылев С.Н., Ходжаев А.Ш. Экономика природопользования: Учебник. — М.: 2004, — С. 213.

«Сургутнефтегаз» — на 4,4%, до 9,7 млн. тонн, «Газпром нефть» — на 8,1%, до 4,8 млн. тонн¹.

В данном параграфе автор определяет конкретные предложения по совершенствованию российского законодательства в нефтяной отрасли. По мнению автора, в нефтяной отрасли необходимо принятие ФЗ «О развитии и поддержке малых и средних предприятий в нефтяной отрасли Российской Федерации», в котором необходимо:

1. Определить субъекты малого и среднего предпринимательства в нефтяной отрасли и критерии отнесения к ним;

2. Определить условия, виды и формы предоставления финансовой поддержки субъектам малого и среднего предпринимательства в нефтяной отрасли России;

3. Определить формы предоставления участков недр в пользование;

4. Предусмотреть условия передачи малым и средним компаниям в использование до 30-50% простаивающих низкорентабельных скважин;

5. Обозначить основные пути совершенствования налогового законодательства для малых и средних нефтяных компаний.

Во втором параграфе — **«Правовые основы регулирования нефтяного комплекса страны»** — анализируется правовая база нефтяной отрасли России и предложения по дальнейшему пути ее совершенствования.

Основные проблемы эффективного правового регулирования нефтяного сектора можно свести к следующим группам:

Первая группа проблем требует решения задач обеспечения устойчивости функционирования и развития нефтяного сектора. Данные задачи решаются при помощи внесения изменений в действующее законодательство, а иной раз и принятие новых законов.

Вторая группа проблем предопределена незавершенным и непоследовательным характером действующей налоговой политики, что, в свою очередь, обуславливает потери бюджета. Совершенствование формирования налоговой политики следует рассматривать

¹ Никитин Н. Посткиришский синдром неполноценности // Нефтегазовая вертикаль. — 2009. — №9. — С. 7.

как важнейшее направление, повышения эффективности регулирования деятельности нефтяных компаний и развития нефтяного сектора.

Третья группа проблем требует решения правовых проблем с целью привлечения инвестиционных потоков в нефтяную промышленность страны. Данный блок проблем рассмотрен с точки зрения основного законодательного рычага привлечения инвестиционных потоков в нефтяную отрасль при помощи соглашения о разделе продукции.

Автором проанализирована долгосрочная государственная «Программа изучения недр и воспроизводства минерально-сырьевой базы России на основе баланса потребления и воспроизводства минерального сырья»¹. Цель данной программы — обеспечение сбалансированного развития и использования минерально-сырьевой базы для удовлетворения потребностей (включая экспортные) экономики страны в минерально-сырьевых ресурсах, а также политических интересов Российской Федерации на длительную перспективу.

Решение указанных проблем будет способствовать созданию прозрачных механизмов взаимоотношений между государством и пользователями недр, что в свою очередь, будет способствовать инвестиционной привлекательности деятельности, связанной с использованием недр, позитивно отразится на состоянии минерально-сырьевой базы Российской Федерации.

Вторая глава — **«Налоговая политика Российской Федерации в нефтяном секторе»** — состоит из двух параграфов.

Первый параграф — **«Формирование налоговой политики в нефтяном секторе страны»** — посвящен рассмотрению основных направлений налоговой политики государства в данном секторе РФ.

Налоговая политика — это особый вид государственной правовой политики в налоговой сфере, заключающийся в выработке стратегических целей формирования налоговой системы страны,

¹ Приказ МПР РФ от 16 июля 2008 г. № 151 «Об утверждении долгосрочной государственной программы изучения недр и воспроизводства минерально-сырьевой базы России на основе баланса потребления и воспроизводства минерального сырья» // «Российская газета», № 286, 10 июня 2008 г.

соответствующей рыночным отношениям, в образовании необходимой нормативно-правовой базы, а также в создании ее реализации для достижения¹.

Главной целью реформирования налогообложения является разработка и внедрение современного и эффективного налогового режима, который бы обеспечивал непрерывный и стабильный поток налоговых поступлений в бюджет и способствовал долгосрочному развитию нефтяной промышленности.

Представляется, что в целом наибольшими достоинствами обладает налоговая схема в сфере нефтедобычи со следующими тремя компонентами:

1. Умеренный налог типа роялти (или налога на добычу полезных ископаемых) для обеспечения гарантированных налоговых поступлений в бюджет РФ;

2. Обычный налог на прибыль;

3. Специальный гибкий налог, который обеспечивал бы, чтобы в периоды высоких или низких цен на нефть и/или при разработке крупных месторождений с низкими или высокими затратами налоговое бремя автоматически повышалось или уменьшалось, а государство забирало существенную часть получаемой сверхприбыли.

За рубежом основное внимание уделяется анализу фискальных инструментов с точки зрения привлекательности для инвестора и государства, в меньшей степени — дифференциации уплачиваемых пользователями недр рентных платежей в рамках той или иной налоговой системы. Дифференциация может достигаться не за счет гибкости используемой налоговой системы, а за счет применения нескольких систем.

В данном параграфе рассмотрены основные направления антикризисных мер Правительства РФ. Выделены приоритетные направления совершенствования налоговой политики государства.

Предпринимаемые усилия по совершенствованию законодательства в налогообложении нефтяной отрасли должны в кратчайшие сроки найти свое отражение в нормативно-правовых актах, что позволит минимизировать последствия мирового финансового кризиса.

¹ Титов Н.Ю. Правовое регулирование налогообложения иностранных инвестиций в РФ: Дис. ... канд. юрид. наук. Москва, 2004.

Второй параграф — *«Система налогообложения в нефтяной отрасли»* — посвящен анализу налогообложения в данном секторе.

Основной проблемой налогообложения нефтяных компаний с ведением гл.26 НК РФ стало применение дифференцированной ставки налога. Анализ различных концепций дифференциации ставки налога в зависимости от горно-геологических и экономико-географических условий добычи нефти показывает, что в современных российских условиях применению многих подходов препятствует сложность их администрирования, коррупционность, возможность манипулирования и занижения налоговых обязательств.

Автором проанализированы модели дифференциации налога на добычу полезных ископаемых и сделаны выводы, что основными принципами дифференциации ставок НДПИ являются следующие:

- законодательное закрепление действующей базовой ставки НДПИ;

- дифференцирование ставок НДПИ осуществляется в разрезе по участкам недр;

- применение понижающего коэффициента к ставке НДПИ для истощенных месторождений с выработанностью более 80%;

- нулевая ставка НДПИ для добычи нефти из участков недр с особыми условиями разработки.

Подробно рассмотрев систему налогообложения нефтяной отрасли, соискатель приходит к выводу, что в рамках мирового финансового кризиса идеальной системой налогообложения нефтяных компаний может быть комбинированные налоги: дифференцируемый налог на добычу полезных ископаемых, платежи на воспроизводство минерально-сырьевой базы, налог на сверхприбыль, соглашения о разделе продукции. Данная налоговая система направлена на стимулирование разработки новых и истощенных нефтяных месторождений с целью поддержания и увеличения добычи нефти в стране.

В то же время действующая налоговая система, основанная на единой специфической ставке налога на добычу полезных ископаемых, рассчитана преимущественно на применение в средних условиях и не учитывает объективных различий в условиях добычи нефти, обусловленных характеристиками месторождения, его расположением, а также стадией разработки. Недостатки единой

ставки налога на добычу полезных ископаемых обусловили поиск вариантов дифференциации ставки налога в зависимости от горно-геологических и экономико-географических факторов, характеризующих реальные условия добычи нефти.

Потенциально реализуемыми подходами являются лишь дифференциация налога на добычу полезных ископаемых с учетом выработанности запасов, дифференциация налога на добычу полезных ископаемых с учетом расположения, применение нулевой ставки налога в первые годы с начала добычи для новых нефтяных месторождений (налоговые каникулы), а также применение нулевой ставки для особых условий добычи (сверхвязкая нефть).

Дифференциация налога на добычу полезных ископаемых с учетом выработанности запасов позволяет продлить сроки разработки истощенных месторождений и повысить уровень нефтеизвлечения. Продление эксплуатации истощенных месторождений обеспечивает дополнительные поступления как налога на добычу полезных ископаемых (взимаемого по пониженной ставке), так и других налогов (налог на прибыль, экспортные пошлины и т.д.). Снижение ставки налога на добычу полезных ископаемых для новых нефтяных месторождений позволяет стимулировать освоение Восточно-Сибирской нефтегазовой провинции, создать базу для будущих доходов государственного бюджета.

Создаваемые налоговые стимулы для освоения новых нефтяных месторождений и разработки месторождений со степенью выработанности более 80%, безусловно, необходимы для развития отрасли.

Третья глава — **«Финансовые и правовые проблемы реализации налогообложения нефтяного сектора»** — состоит из трех параграфов.

Первый параграф — **«Бюджетно-правовая регламентация поступления доходов от нефтяной отрасли России»**.

В данном параграфе предприняты поправки определить оптимальное распределение денежных потоков при налогообложении нефтяных компаний. Вопрос корректировки пропорций распределения поступлений по НДС между бюджетом федеральным и бюджетом субъектов Федерации обсуждается очень давно. Так, если в 2003 г. в ФБ поступало 80% отчислений от НДС, а в РБ — 20%; в 2004 г. — 85,6% и 14,4% соответственно; то в 2005 г. пропорция распределения составила 95% — ФБ, 5%-РБ.

Распределение рентных доходов между федеральным и региональным уровнем существенным образом зависит от системы межбюджетных отношений. В России, вплоть до настоящего времени сохраняется очень высокая централизация налогово-бюджетных полномочий. Более 80 % налоговых доходов региональных и местных бюджетов формируется за счет отчислений от налогов, имеющих федеральный статус.

С учетом чрезвычайно высокой неравномерности залегания полезных ископаемых на территории РФ с 2010 г. нами предполагается централизация в федеральном бюджете доходов от уплаты НДС по нефти, что, с учетом макроэкономического прогноза на 2010-2012 гг., приведет к росту доходов бюджета РФ в 2010 г. на 46,5 млрд. руб., в 2011 г. — на 50,9 млрд. руб., в 2012 г. — на 55 млрд. руб. В настоящее время 5% доходов от уплаты НДС зачисляются в бюджеты субъектов РФ, количество таких субъектов составляет 32 региона.

Так, частичная компенсация выпадающих доходов для субъектов РФ в 2010 г. могла бы быть в объеме 60% от прогнозных поступлений 2010 г., в 2011 г. — 40%, в 2012 г. — 20%. В связи со значительной долей налога на добычу полезных ископаемых в виде углеводородного сырья, в бюджете Тюменской области предполагается осуществлять предоставление дотаций в течение четырех лет: в 2010 г. — 100% от прогнозных поступлений 2010 г., в 2011 г. — 75%, в 2012 г. — 50%, в 2013 г. — 25%.

По мнению автора, необходимо принять поправки в Бюджетный кодекс РФ, предусматривающие зачисление в федеральный бюджет 100% доходов от уплаты налога на добычу полезных ископаемых, это принесет дополнительные доходы в 2010-2012 годах и даст возможность покрыть расходы, возникшие в период финансового кризиса. При данной схеме принцип равенства и сбалансированности бюджета полностью реализуется. По нашему мнению, в рамках финансового кризиса удачным правовым инструментом будет принцип равенства распределения отчислений от налогов, при реализации которого государство пополнить доходную часть бюджетной росписи и рационально распределит субсидии нуждающимся регионам.

Второй параграф — **«Правовые аспекты привлечения инвестиций в нефтяной сектор»** — посвящен правовой проблематике иностранных и отечественных инвестиций.

Проблематика правового регулирования налогообложения отечественных и иностранных инвесторов возникает на стыке налоговых норм, регулирующих обязательные отчисления в бюджет, с нормами гражданского права, регулирующего взаимоотношения между субъектами предпринимательской деятельности, и с нормами инвестиционного законодательства, устанавливающего специальные гарантии отечественным и иностранным инвесторам, а также с учетом международных обязательств в данных сферах, установленных в международном праве.

В этой связи возникает необходимость совершенствования правового регулирования налогообложения отечественных и иностранных инвесторов с учетом того, что налоговое регулирование является частью системы привлечения в экономику страны отечественных и иностранных инвестиций, создание четких и понятных правовых норм в сфере налогообложения служит дополнительной гарантией соблюдения прав отечественных и иностранных инвесторов.

В связи с указанными обстоятельствами, комплексно исследуется правовой режим отечественных и иностранных инвестиций и особенности регулирования налогообложения инвесторов.

Проблема инвестиций многоаспектная и один из наиболее существенных аспектов — правовой. В России до сих пор не решена задача создания законодательных предпосылок для активизации инвестиционного процесса, хотя уже приняты новые законы об инвестиционной деятельности и иностранных инвестициях, ряд других федеральных законов, регулирующих инвестиционную деятельность либо связанные с ней.

Правовое регулирование налогообложения отечественных и иностранных инвесторов выделяется в качестве особого направления в налоговом праве ввиду реально существующей взаимосвязи процесса привлечения инвестиций и размера налоговой нагрузки на отечественный и иностранный капитал.

Совершенствование налогового законодательства при реализации соглашения о разделе продукции необходимо в области:

1. Создания нормативно-правовой базы по соглашениям о разделе продукции, в том числе принятие или совершенствование нормативных актов:

- по налоговому регулированию, включая вопросы возмещения НДС при реализации соглашения о разделе продукции; по

заключению, исполнению и контролю за исполнением СРП; по составу и порядку возмещения затрат при реализации соглашения о разделе продукции;

2. Устранения противоречий в части законодательного регулирования режима налогообложения при исполнении соглашения о разделе продукции, предусмотренного Налоговым Кодексом и законодательством о регламентации деятельности в рамках СРП.

— временное освобождение от уплаты таможенных пошлин и НДС на ввозимое импортное оборудование, используемое при реконструкции и модернизации предприятий нефтяного комплекса, на срок его окупаемости;

— освобождение от налогообложения всей прибыли компаний, идущей на рефинансирование инвестиций;

— формирование механизма финансирования инвестиционных проектов на условиях СРП, обеспечиваемого государственной долей прибыльной нефти;

— предоставление государственных гарантий по инвестиционным займам компаниям, не имеющим бюджетной задолженности, на основе заключения с ними долгосрочных договорных соглашений¹.

Третий параграф — ***«Пути и способы совершенствования налогообложения в нефтяном комплексе России»*** — посвящен, главным образом, рассмотрению идеи реформирования налогообложения нефтяного сектора при помощи введения налога на дополнительный доход от добычи углеводородов (НДД).

В данном параграфе дана общая характеристика НДД, делается вывод о том, что для изъятия сверхприбыли и создания благоприятного инвестиционного климата целесообразно ввести налог на дополнительный доход от добычи углеводородов, который должен уплачиваться недропользователями при разработке новых месторождений.

Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов имеет ряд достаточно выраженных преимуществ:

¹ Джабиев А.Ш. Проблемы инвестиционного обеспечения нефтегазового комплекса России // Проблемы экономики и управления нефтегазовым комплексом. — 2007. — №6. — С. 22-27.

Во-первых, автоматизм расчета данного налога существенно повышает его объективность. Налог на дополнительный доход от добычи углеводородов учитывает горно-геологические и экономические условия добычи углеводородов, так как напрямую связан, с экономической прибылью месторождения.

Во-вторых, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов стимулирует инвестиции в освоение новых месторождений (нулевой налог, в первые годы добычи, когда осуществляются значительные капиталовложения).

В-третьих, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов учитывает изменение горно-геологических условий добычи в процессе эксплуатации месторождения, т. е. его истощение (по мере истощения месторождения налог снижается).

В-четвертых, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов реагирует на изменение внешних экономических условий производства — мировых цен (чем ниже цены реализации, тем ниже налог, и наоборот).

В-пятых, налог на дополнительный доход от добычи углеводородов позволяет достаточно точно прогнозировать эффективность инвестиционных проектов (изменение же акциза фактически труднопредсказуемо).

Таким образом, в налогообложении добычи нефти необходимо перейти к налоговой системе, основанной на трех основных составляющих: роялти (в форме налога на пользование недрами или налога на добычу), налоге на дополнительный доход от добычи углеводородов и платежей на воспроизводство минерально-сырьевой базы. Такая система позволит обеспечить как адекватные поступления государству, так и устойчивое развитие нефтяного сектора экономики.

В заключении автор формулирует выводы, отражающие итоги диссертационного исследования.

ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ ОПУБЛИКОВАНЫ СЛЕДУЮЩИЕ РАБОТЫ:

***Статьи, опубликованные
в ведущих рецензируемых журналах и изданиях,
указанных в перечне ВАК***

1. Комиссарова Е.Н. Инвестиционная политика в нефтегазовом секторе России// Правовая политика и правовая жизнь. — 2008. — №1. — С.8-9.
2. Комиссарова Е.Н. Реформирование системы налогообложения нефтяного сектора России: о целесообразности введения налога на сверхприбыль для нефтяных компаний// Бизнес в законе. — 2008. — №4. — С.12-13.
3. Комиссарова Е.Н. Реформирование системы налогообложения нефтяного сектора России// Налоги и финансовое право. — 2008. — №12. — С.209-213.
4. Комиссарова Е.Н. Правовые аспекты реализации стратегии развития инвестиционной политики государства в топливно-энергетическом комплексе РФ// Налоги. — 2009. — № 1. — С.7-9.
5. Комиссарова Е.Н. Правовые проблемы совершенствования механизма налогообложения нефтяной отрасли// Современное право. — 2009. — №6. — С.101-104.

В иных научных изданиях:

6. Комиссарова Е.Н. Правовые основы налогового режима в нефтегазовой отрасли// VII окружная конференция молодых ученых «Наука и инновации 21 века» СГУ. Том 1. г.Сургут. — 2006. — ноябрь. — С.209-210.
7. Комиссарова Е.Н. Инвестиционная политика в топливно-энергетическом комплексе России// Всероссийская научно-практическая конференция «Социально-экономические, правовые и культурно-исторические аспекты развития нефтегазового региона» Нижневартовский экономико-правовой институт (филиал) ГОУ ВПО Тюменский государственный университет. Сборник материалов. г.Нижневартовск. — 2006. — декабрь. — С.141-148.
8. Комиссарова Е.Н. Проблемы нефтедобывающей промышленности и возможные пути их решения// Сборник научных трудов Сургутского государственного университета. Выпуск 24. Гуманитарные науки. г.Сургут. — 2006. — апрель. — С. 201-207.

9. Комиссарова Е.Н. Инструменты изъятия природной ренты// Сборник научных трудов Сургутского государственного университета. Выпуск 24. Гуманитарные науки. г.Сургут. — 2006. — апрель. — С.196-200.

10. Комиссарова Е.Н. Пути совершенствования системы налогообложения предприятий нефтедобывающей отрасли экономики России// VI Конференция молодых специалистов организаций, осуществляющих виды деятельности, связанной с использованием участками недр на территории ХМАО-Югры»: Сборник материалов конференции. г.Ханты-Мансийск. — 2006. — С.538-541.

11. Комиссарова Е.Н. Актуальные проблемы налогообложения нефтегазового сектора России// Пути реализации нефтегазового и рудного потенциала ХМАО-Югры». Том 2. (10 научно-практическая конференция): Сборник докладов.-Ханты-Мансийск. — 2006. — С.158-161.

12. Комиссарова Е.Н. Правовое регулирование топливно-энергетического комплекса России (на примере Ханты-Мансийского АО-Югры)// Межвузовская научно-практическая конференция аспирантов и соискателей «Проблемы регионального развития в XXI веке: экономика, право, образование» Западно-Сибирский Институт Финансов и Права. г.Нижневартовск. — 2007. — май. — С.14-21.

13. Комиссарова Е.Н. Налогообложение природопользования и налоговые реформы российского правительства// Международная научно-практическая конференция. «Актуальные проблемы экономического развития регионов России». г. Абакан. — 2007. — октябрь. — С.186-189..

14. Комиссарова Е.Н. Инвестиционная политика в нефтегазовом секторе России// Международная научно-практическая конференция. «Актуальные проблемы экономического развития регионов России». г. Абакан. — 2007. — октябрь. — С.228-229.

15. Комиссарова Е.Н. Механизм налогообложения малых и средних предприятий нефтегазового комплекса ХМАО-Югры// Сборник научных трудов Сургутского государственного университета. Выпуск 26. Гуманитарные науки г.Сургут. — 2007. — октябрь. — С.166-172.

16. Комиссарова Е.Н. Налоговая политика государства в сфере малого и среднего бизнеса в добывающих отраслях промышленности// Профессиональный журнал Адвокатской палаты ХМАО-Югры. Вестник Адвокатской палаты ХМАО-Югры. — 2007. — 1(12). — С.63-69.

17. Комиссарова Е.Н. Налогообложение природопользования и налоговые реформы российского правительства// Профессиональный журнал Адвокатской палаты ХМАО-Югры. Вестник Адвокатской палаты ХМАО-Югры. — 2007. — 2(13). — С. 35-37.

18. Комиссарова Е.Н. Исторический очерк возникновения рентных отношений» (правовой аспект реализации законодательства о недропользовании на территории РФ).// VII Конференция молодых специалистов организаций, осуществляющих виды деятельности, связанной с использованием участками недр на территории ХМАО-Югры»: Сборник материалов конференции. — г.Ханты-Мансийск, 2007. — С.465-469.

19. Комиссарова Е.Н. Изменения в законодательстве о налогообложении нефтяного сектора» (система налогообложения с 1 января 2007 г.)// Вестник ЮГУ Научно-практическая конференция «Юридическая весна» ЮГУ. Выпуск 7. г.Ханты-Мансийск. — 2007. — С.48-53.

20. Комиссарова Е.Н. Правовые аспекты регулирования нефтегазового комплекса России» (на примере Ханты-Мансийского АО)// Научно—практическая конференция «Международные юридические чтения»: Сборник научных трудов. Часть 2.Омский юридический институт. г.Омск, 18 апреля 2007. — С.165-169.

21. Комиссарова Е.Н. Правовые основы формирования нефтегазового комплекса страны// Международная научно-практическая конференция аспирантов «Факторы устойчивого развития права, экономики и исторической науки» Шадринский государственный педагогический институт. Сборник материалов. г. Шадринск. — 2008. — март. — С. 109-112 .

22. Комиссарова Е.Н. Правовые проблемы налогообложения природопользования в Российской Федерации// VII Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы Российского права на современном этапе» Сборник статей. г.Пенза. — 2008. — май. — С.184-186.

23. Комиссарова Е.Н. Об основных принципах развития российского законодательства о недрах// XI Международная научно-практическая конференция «Экономика природопользования и природоохраны».Сборник статей. г.Пенза. — 2008. — май. — С.53-55.

24. Комиссарова Е.Н. Правовые основы налогового режима в нефтегазовой отрасли// 4Международная научно-практическая конференция «Составляющие научно-практического прогресса» Сборник научных трудов. г.Тамбов. — 2008. — апрель. — С.6-8.

25. Комиссарова Е.Н. Природная рента и механизмы налогообложения// Сборник научных трудов Сургутского государственного университета Выпуск 30. Гуманитарные науки г.Сургут. — 2008. — март. — С.124-128.

26. Комиссарова Е.Н. Правовые проблемы налогообложения природопользователя в Российской Федерации. Налог на дополнительные доходы от добычи углеводородов// Профессиональный журнал адвокатской палаты ХМАО-Югры «Адвокат Югры». г.Ханты-Мансийск. — 2008. — 1(4). — С.30-32.

27. Комиссарова Е.Н. Анализ законодательства в нефтегазовом секторе России// Ежеквартальный межведомственный научно-практический журнал ХМАО-Югры «Юридический Вестник». — 2008. — 2(19). — С. 36-40.

28. Комиссарова Е.Н. Анализ законодательства в нефтегазовом секторе России// VI Всероссийская научно-практическая конференция «Развитие инновационного потенциала отечественных предприятий и формирование направлений его стратегического развития» г. Пенза Сборник материалов. — 2008. — декабрь. — С.214.

29. Комиссарова Е.Н. Налоговая политика в нефтяном секторе России// Вестник ЮГУНаучно-практическая конференция «Юридическая весна» ЮГУ. Выпуск 4. г.Ханты-Мансийск. — 2008 г. — С.44-48.

30. Комиссарова Е.Н. О реформировании налогообложения недропользования и перехода к дифференцируемой ставке НДПИ// V Международная научно-практическая конференция «Проблемы социально-экономической устойчивости региона» г. Пенза Сборник материалов. — 2009. — январь. — С.138-140.

31. Комиссарова Е.Н. Реформирование системы налогообложения нефтяного сектора России// VI Всероссийская научно-практическая конференция «Бухгалтерский учет, аудит и налоги: основы, теория, практика» г. Пенза Сборник материалов. — 2009. — январь. — С.88-91.

32. Комиссарова Е.Н.Совершенствование системы налогообложения в нефтяной отрасли России// Научно-практический журнал «Финансовое право». — 2009 г. — №3. — С.22-24.

33. Комиссарова Е.Н.Законодательные основы оживление инвестиционной деятельности в развитии ТЭК РФ// Научно-практический журнал ХМАО-Югры «Юридический Вестник» г. Ханты-Мансийск. — 2009 г. — №1-2. — С.21-22.

34. Комиссарова Е.Н. Законодательные основы оживления инвестиционной деятельности в развитии ТЭК РФ// III Всероссийская научно-практическая конференция «Актуальные проблемы в области экономики, юриспруденции, маркетинга, менеджмента»: Сборник материалов. Часть 1. г.Ижевск, 31 марта 2009 г. — С.177-179.

Методические пособия

35. Комиссарова Е.Н. Учебно-методическое пособие по «Финансовое право РФ» РИЦ ЮГУ -2007 г.

36. Комиссарова Е.Н. Учебно-методическое пособие по «Основы Финансового права РФ» РИЦ ЮГУ -2007 г.

37. Комиссарова Е.Н. Учебно-методическое пособие по «Бюджетное право и бюджетный процесс в РФ» РИЦ ЮГУ-2007 г.

Подписано в печать 14.10.2009. Тираж 100 экз.
Объем 1,0 уч.-изд. л. Формат 60х84/16. Заказ 681.

Издательство Тюменского государственного университета
625000, г. Тюмень, ул. Семакова, 10.
Тел./факс (3452) 45-56-60, 46-27-32
E-mail: izdatelstvo@utmn.ru

$$10 =$$